



Universidad  
de La Laguna  
Facultad de Derecho



Grado en: Derecho

Facultad de Derecho

Universidad de La Laguna

Curso / 2014

Convocatoria: Julio

ANÁLISIS DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA Y EN  
PARTICULAR DE LA DEL DERECHO DE A LIQUIDAR

Doctrinal jurisprudence analysis and prescription including tax and prescription of law to be settled

Realizado por el alumno D<sup>a</sup> Dámaris Barreto González.

Tutorizado por el Profesor D<sup>o</sup> Francisco Félix Clavijo Hernández.

Departamento: Derecho Público y Privado especial y Derecho de la empresa.

Área de conocimiento: Derecho Financiero y Tributario.

## ABSTRACT

The silence of the legal relationship during the period of time fixed by law to extinction of tax liability and the extinction of the credit claim which is owned by the Administration. This is possible, given the existence of the legal form of the prescription. Therefore, its relevance, both practical and theoretical, this legal concept is the subject of our work.

The prescription is a legal institution that is traditionally related to the private system. However, when examined in the Tax Law, the question of whether we have a statute of limitations with the same assumptions and features that prescribing regulated by civil code, or else we have a different kind arises. The truth is that, as we shall discuss, the answer seems to be in favor of distinguishing these two types of limitations.

Based on this consideration, we will conduct an analysis of this figure in the tax law and its peculiarities emphasizing doctrine and jurisprudence of our courts.

## RESUMEN (entre 150 y 350 palabras)

El silencio de la relación jurídica durante el período de tiempo fijado en la ley produce la extinción de la deuda tributaria y la extinción del derecho de crédito del que es titular la Administración. Esto es posible, dado la existencia de la figura jurídica de la prescripción. Por consiguiente, por su relevancia, tanto práctica como teórica, esta figura jurídica será el objeto de nuestro trabajo.

La prescripción es un instituto jurídico que tradicionalmente se relacionaba con el ordenamiento privado. Sin embargo, al examinarlo en el Derecho Tributario, surge la duda de si nos encontramos ante un tipo de prescripción con los mismos presupuestos y características que la prescripción regulada en el código civil, o por el contrario nos encontramos ante un tipo diferente. Lo cierto es que tal como tendremos ocasión de estudiar, la respuesta parece ser a favor de distinguir estos dos tipos de prescripción.

Partiendo de esta consideración, llevaremos a cabo un análisis sobre esta figura en el Derecho Tributario sus peculiaridades y haciendo hincapié en la doctrina y por la jurisprudencia de nuestros Tribunales.

# ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN .....	5
II. CONCEPTO DE PRESCRIPCIÓN .....	6
2.1 DIFERENCIAS CON LA PRESCRIPCIÓN CIVIL .....	8
2.2. PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD .....	11
III. PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR .....	16
3.1 CONCEPTO .....	16
3.2. INICIO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN .....	18
3.3 FINALIZACIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN .....	21
3.4. INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN .....	21
3.4.1 Interrupción por actuación de la Administración.....	21
3.4.2 Interrupción por actos de los particulares .....	30
3.5 EFECTOS.....	33
3.5.1 Aplicación de oficio. ....	34
3.5. 2 Renuncia a la prescripción ganada .....	37
IV. CONCLUSIONES .....	41
V. BIBLIOGRAFÍA .....	43

## **I. INTRODUCCIÓN**

La prescripción en el ámbito tributario es uno de los institutos jurídicos más debatidos y cuestionados por los tribunales. Lo cual se debe a la gran transcendencia de la misma.

La prescripción trae causa de la seguridad jurídica, siendo ésta su principal razón de ser. La seguridad jurídica es uno de los principios que la Constitución española recoge (art. 9.3º). Este principio representa la certeza. Así, según dijo el Consejo de Estado en su Memoria 1992: “Todos, tanto los poderes públicos como los ciudadanos sepan a qué atenerse, lo cual supone por un lado un conocimiento cierto de las leyes vigentes y, por otro, una cierta estabilidad de las normas y de las situaciones que en ella se definen. Certeza y estabilidad, que deben coexistir en un estado de Derecho.”

Por tanto, este principio queda salvaguardado con la prescripción, pues gracias a ésta, se les puede dotar a los contribuyentes, en el caso del ámbito tributario, de la certeza de que pasado cierto período de tiempo la Administración no les podrá requerir el cumplimiento de la deuda tributaria. Y, a su vez, supone un límite de las potestades desorbitantes que ésta ostenta y que la colocan, en nuestro caso, en pie de desigualdad al ciudadano.

Por tanto, dado ésta finalidad, la prescripción trata de evitar la desidia, la negligencia de la Administración Tributaria que se prolonga indefinidamente, sancionando las conductas de abandono e indiferencia de los ejercicios propios.

Todas estas cuestiones cobran aún mayor importancia en el Derecho Tributario, dado su carácter público y su interés social. Lo cual, a su vez, ha determinado los rasgos propios de este instituto jurídico en este ámbito del derecho, instituto que pese a tener los mismos fundamentos que la prescripción en el ordenamiento privado, sus particularidades propias han hecho de él un régimen particular, tal como tendremos ocasión de estudiar.

## II. CONCEPTO DE PRESCRIPCIÓN

La prescripción en el ámbito tributario se encuentra regulada en los artículos 66 a 70 de la ley General Tributaria.

Según la profesora MARTÍN CÁCERES constituye este instituto prescriptivo una manifestación de la relevancia jurídica del transcurso del tiempo en el ámbito del derecho de crédito. La prescripción ha sido definida por la doctrina como la extinción de un derecho subjetivo por el silencio de la relación jurídica prolongado en el tiempo fijado en la ley. Por tanto, constituye el producto de la conjunción de un hecho jurídico de naturaleza compleja, que es el transcurso del tiempo, unido a la inercia<sup>1</sup> del titular y a la falta de reconocimiento del derecho por el deudor<sup>2</sup>.

En este sentido, el profesor CAZORLA PRIETO entiende que la prescripción constituye un modo de extinción de la deuda tributaria que se produce por el transcurso de cierto tiempo legalmente fijado unido a la inactividad de la Administración tributaria<sup>3</sup>.

El Tribunal Supremo también ha dado una definición de la prescripción en el ámbito tributario. Así en su Sentencia de 27 de septiembre de 2002 (RJ 2002, 8289) precisa que:

*“La prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria o a pedir la devolución de ingresos indebidos, significa que la Hacienda Pública, en el primer caso, o el contribuyente en el segundo, son titulares de un derecho subjetivo que, sin embargo, se extingue como consecuencia de su no ejercicio durante el plazo de cinco años (ahora, cuatro), transcurridos los cuales tales derechos decaen, desaparecen; y ese plazo de cuatro o cinco años puede ser objeto de interrupciones y reanudaciones para su cómputo total”.*

---

<sup>1</sup> Tal como expone la profesora MARTÍN CÁCERES la inercia es conceptuada como el comportamiento jurídico permanente que consiste en el no ejercicio del derecho. MARTÍN CÁCERES A., *La prescripción del crédito tributario*, La Laguna, 1990, pág. 48.

<sup>2</sup> MARTÍN CÁCERES A., *La prescripción del crédito tributario*, La Laguna, 1990, *ob. cit.* pág. 19 y ss.

<sup>3</sup> CAZORLA PRIETO L. M<sup>a</sup>., *Derecho Financiero y Tributario*, Aranzadi, Madrid, 12<sup>a</sup> ed., 2012, pág. 304.

La prescripción en el ámbito tributario obedece, como ya hemos adelantado, a los mismos fundamentos que la prescripción en el ordenamiento privado. Así lo señala el profesor FERREIRO LAPATZA y destaca dos razones:

-En primer lugar, la Seguridad jurídica. Todo derecho genera una relación jurídica en la que hay un sujeto pasivo obligado a soportar el poder del sujeto activo, el cual no se puede tener indefinidamente en una situación de incertidumbre o inseguridad acerca de si el titular del derecho va o no a ejercitarla. De ahí que se imponga un límite temporal al ejercicio del derecho.

-Y en segundo lugar, la Buena fe. Con la prescripción el ordenamiento jurídico trata de obligar al titular del derecho a ejercitarlo, pues si no lo hace en un tiempo prudencial acabará perdiéndolo. Se trata, por tanto, de sancionar la vagancia del titular del derecho ya que si retrasa el ejercicio del derecho puede llevar a crear en el sujeto pasivo la confianza y expectativa de que ese derecho no va a ser ejercitado, resultando perjudicial su ejercicio excesivamente retrasado<sup>4</sup>.

En este sentido debemos puntualizar que a diferencia de lo que ocurre en el Derecho privado, no puede ser fundamento de la prescripción tributaria la renuncia voluntaria de la Hacienda Pública al ejercicio de sus derechos sino que debe basarse en la negligencia de los órganos de la Administración que se les amonesta con la prescripción<sup>5</sup>.

En otro orden de cosas, el art. 66 LGT regula el plazo de prescripción de los distintos derechos que son susceptibles de la misma. Establece un plazo general de cuatro años – frente los cinco años de la anterior regulación<sup>6</sup> – a los derechos de la Administración determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, así como a exigir el cobro de las deudas ya liquidadas o autoliquidadas y los derechos del contribuyente al

---

<sup>4</sup> PASTOR VITA F.J., *Conceptos básicos del Derecho Civil*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 3ª ed., 2009, pág.74.

<sup>5</sup> Sobre esta cuestión véase ESEVERRI E., *La prescripción tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012, pág. 14.

<sup>6</sup> El plazo de prescripción ha ido reduciéndose con el paso del tiempo, desde el más dilatado de quince años que tuvo lugar con la Ley de Administración y contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911 hasta el vigente de cuatro años que tuvo lugar mediante una modificación de la Ley General Tributaria por la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, Ley 1/1998, de 26 de febrero. Esto ha sido así, en aras de conseguir el efectivo equilibrio entre la seguridad jurídica de la Hacienda Pública y la de los ciudadanos contribuyentes, de forma que haya posibilidades efectivas de la Hacienda pública para investigar, comprobar y verificar las situaciones tributarias consecuencia de la realización de los hechos imposables que configuran el tributo. Sobre esta cuestión, véase, ESEVERRI E., *La prescripción tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012., *ob. cit.* pág.38 y ss.

reembolso de garantías o a solicitar devoluciones tributarias y a obtener el reembolso de las garantías prestadas y de las devoluciones de ingresos.

Nosotros en este trabajo no vamos a examinar todos estos supuestos de prescripción tributaria. Únicamente nos limitaremos a estudiar la prescripción del derecho a liquidar, que es donde – por lo que he estudiado – se han planteado mucho de los problemas en torno a la prescripción tributaria.

## **2.1 DIFERENCIAS CON LA PRESCRIPCIÓN CIVIL.**

A partir de la vigencia de la Ley General Tributaria de 1963<sup>7</sup>, surgió un amplísimo debate sobre si la prescripción tributaria quedaba subsumida en la prescripción del ordenamiento civil, o por si el contrario se trataba de institutos diferenciados dado sus distintas normativas reguladoras. Surgieron así numerosas tesis, desde los que mantenían que la prescripción tributaria estaba dentro de la órbita de la prescripción civil, hasta los que estudiaban que se trataban de institutos diferenciados e independientes<sup>8</sup>.

No es nuestra intención analizar la prescripción desde un punto de vista del Derecho Civil. Basta señalar que la prescripción en el ámbito civil (prescripción extintiva que es aquí las que nos ocupa) se encuentra regulada en el artículo 1930.2 según el cual: “Se extinguen (...) por la prescripción los derechos y las acciones, de cualquier clase que sean.”

En este sentido el profesor LASARTE<sup>9</sup> señala que para que la prescripción extintiva opere se requiere que se den los siguientes requisitos:

1º) Que el derecho sea prescriptible. Como es el caso de los derechos patrimoniales. Si bien, existen derechos que en vez de prescribir, caducan.

2º) Que el derecho en cuestión permanezca inactivo, es decir, que no se ejercite pudiendo haberlo sido.

3º) Que transcurra el plazo señalado por la ley sin ejercitarse tal derecho.

---

<sup>7</sup> La Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, que estuvo en vigor hasta el 1 de enero de 2004.

<sup>8</sup> Sobre esta cuestión véase PONT MESTRES M., *La prescripción tributaria ante el derecho a liquidar y el derecho a recaudar y cuestiones conexas*, Marcial Pons, Madrid, 2012, pág. 16 y ss.

<sup>9</sup> LASARTE.C., *Curso de Derecho Civil Patrimonial*, Tecnos, Madrid, 18ª ed., 2012. *ob. cit.* pág. 102.

4º) Que producido un acto extemporáneo de pretendido ejercicio del derecho, el sujeto pasivo contra el cual se ejercite, alegue la prescripción producida y no haya renunciado.

De la enunciación de estos cuatro requisitos, aunque aparentemente se puedan encardinar dentro de los requisitos de la prescripción tributaria, podemos apreciar la primera diferencia, y es que tal como queda de manifiesto en el cuarto requisito para que la prescripción sea efectiva, es necesario que el sujeto pasivo la haga valer, lo cual no es de aplicación en el ámbito tributario, ya que ésta debe ser apreciada de oficio tal como expresa la Ley General Tributaria<sup>10</sup>.

Continúa el profesor LASARTE explicando que el cómputo de la prescripción se inicia desde el momento en el que el derecho de que se trate pudo ejercitarse conforme a lo dispuesto en el art. 1969 del Código civil<sup>11</sup>. Este precepto recoge el criterio de la “actio nata”, que como veremos más adelante también ha sido acogido por la Ley General Tributaria, pese a que su primera regulación no lo establecía. Entendemos así que con el término “desde el día en que pudieron ejercitarse” se está haciendo referencia al momento en el que el titular del derecho tuvo conocimiento o pudo razonablemente tener conocimiento de que podía ejercitar el derecho.

Con respecto a los actos que producen la interrupción de la prescripción, el artículo 1973 del Código Civil establece que estos pueden ser de cualquier naturaleza, tanto el ejercicio judicial del derecho como el extrajudicial.

Finalmente, destaca también el profesor LASARTE que la prescripción produce un beneficio para el sujeto pasivo sometido al derecho subjetivo, y es por este motivo que ese beneficio que se obtiene y que sirve en concreto al interés subjetivo del sujeto pasivo, debe ser dejado en manos del propio interesado, autorizando la misma a su renuncia una vez que haya pasado el plazo establecido legalmente. De lo cual observamos nuevamente otra diferencia y es que en ámbito tributario no caben los derechos subjetivos que obedecen a “intereses egoístas”, sino los intereses objetivos, en beneficio de la colectividad. Además, tampoco cabe la renuncia a la prescripción

---

<sup>10</sup> Así lo dispone en su artículo 69.2, según el cual: “La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario”.

<sup>11</sup> Regula el artículo 1969 del Código civil que: “El tiempo para la prescripción de toda clase de acciones, cuando no haya disposición especial que otra cosa determine, se contará desde el día en que pudieron ejercitarse”.

ganada, tal como defiende el Tribunal Supremo. Sin perjuicio de que esta cuestión sea tratada más adelante, aludiré ahora - a fin de aclarar esto- a la Sentencia de 12 de noviembre de 1998 (RJ 1998, 7950) en la que el Tribunal afirma:

*“ Es cierto que esta Sala, en Sentencia de 1989( las de 6 y 26 de junio) y en la de 1 de febrero de 1993, entre otras, se aceptó la posibilidad de la renuncia a la prescripción ganada en aplicación del ya citado artículo 1935 del Código Civil, pero esa doctrina ha sido modificada por las más recientes de 8 febrero 1995 y 14 febrero 1997 en las que partiendo de la sustancial diferenciación entre la prescripción civil y la tributaria, se niega la posibilidad de renuncia del contribuyente a la prescripción ganada, que ha de aplicarse de oficio, sin necesidad de que se invoque o excepcione por el sujeto pasivo, conforme al artículo 67 de la Ley General Tributaria*

*En efecto se -añade ahora- la prescripción es una institución que, al servicio de la seguridad jurídica, impide que la desidia o la negligencia del acreedor prolongue indefinidamente la exigibilidad de una deuda, lo que en el campo del derecho privado concede al obligado la facultad de enervar la acción reclamatoria del crédito, cuando ha transcurrido el plazo señalado por la Ley, facultad que puede ejercitarse o no y por lo tanto renunciarse expresa o tácitamente.*

*Por el contrario en el área del Derecho Público el reconocimiento de la prescripción producida se configura como un deber de la Administración Tributaria, que no puede ser dispensado por la voluntad expresa del contribuyente y menos aún por la tácita, como reconoció la sentencia de instancia que debe ser confirmada”.*

Todas estas cuestiones han llevado a que gran parte de la doctrina se incline a favor de la distinción entre la prescripción tributaria y la prescripción civil. En este sentido señala el profesor MARTÍNEZ LAFUENTE que: “el instituto de la prescripción extintiva tiene un tronco común que se sustenta sobre un principio de abandono o inactividad que provoca como consecuencia la pérdida de un derecho, y de este tronco común se desprenden con especificidad propia las notas que caracterizan la prescripción tributaria, la cual responde a planteamientos distintos de los del ordenamiento privado,

trasunto de los de los distintos intereses subyacentes en el Derecho privado y en el Derecho público”<sup>12</sup>.

Asimismo, la profesora VEGA HERRERO sostiene que “no puede decirse que la prescripción sea un concepto jurídico general, en el sentido de que tenga una connotación uniforme en los diversos sectores jurídicos en que se aplica sino que en ocasiones presenta perfiles específicos en función de la materia en que se actúa. Tal sucede en la prescripción tributaria que, debido a sus singularidades respecto de la del Derecho Civil, es común en la doctrina resaltar la escasa analogía que entre ambas existe”<sup>13</sup>.

No obstante, pese a todo ello, y tal como ya hemos señalado conforme a lo dispuesto por el profesor FERREIRO, debemos puntualizar que la prescripción en el ámbito tributario obedece a los mismos fundamentos y principios que la prescripción en general y aunque presente algunas peculiaridades, sus esquemas normativos generales fundamentales son igualmente los mismos que se aplican a las obligaciones en general<sup>14</sup>.

## **2.2. PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD**

Como bien señala el profesor ALBALADEJO, el transcurso del tiempo es un hecho natural que produce numerosos efectos jurídicos, bien por sí solo, bien con otras circunstancias. La adquisición o extinción de derechos son parte de estos efectos, los cuales tienen lugar a través de las figuras jurídicas de la prescripción y de la caducidad<sup>15</sup>.

En el ordenamiento privado, la diferencia entre prescripción y caducidad, según sostiene el profesor ALBALADEJO, radica en lo siguiente:

1º) Mientras que la caducidad nace con un plazo de vida, para su ejercicio, y que, pasado, se extingue. La prescripción no nace con un plazo de vida, sino que, si durante cierto período de tiempo está inactivo, se extingue.

---

<sup>12</sup>MARTÍNEZ LA FUENTE.A., *Derecho Tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria*, Civitas, Madrid, 1985, pág.409, citado por GÉNOVA GALVÁN A., *La prescripción tributaria*, Génova, Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, nº 57, pág.39.

<sup>13</sup> VEGA HERRERO M., *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990, pág.12.

<sup>14</sup> FERREIRO LAPATZA, *La extinción de la obligación tributaria*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 77, pág. 1061.

<sup>15</sup> ALBALADEJO M., *Compendio de Derecho Civil*, Edisofer S.L., Madrid, 13ª ed., 2007, pág. 160 y ss.

2º) La caducidad se aplica no a los derechos propiamente hablando, sino a las facultades o poderes jurídicos cuyo fin es promover un cambio de situación jurídica<sup>16</sup>, tengan o no carácter patrimonial, mientras que la prescripción se aplica a los derechos patrimoniales.

3º) El plazo de caducidad se produce automáticamente, es decir, una vez transcurrida la facultad se extingue “ipso iure” y no es necesario que sea alegado por el interesado, puesto que los tribunales lo apreciarán de oficio, a diferencia de lo que ocurre con la prescripción.

En esta misma línea se pronuncia PASTOR VITA quien diferencia estas dos figuras en lo siguiente:

1º) Que el plazo de prescripción no puede ser interrumpido, mientras que la prescripción sí.

2º) La prescripción ha de ser alegada por el sujeto pasivo del derecho; por el contrario, la caducidad será directamente apreciada de oficio por la autoridad judicial.

3º) Con respecto a la determinación de los derechos que caducan, afirma dicho autor que la doctrina mayoritaria entiende que solo están sujetos a caducidad los denominados derechos potestativos o facultades de modificación jurídica o facultades de modificación jurídica, en definitiva y coincidiendo así con ALBALADEJO solo caducan las acciones judiciales que tienen por objeto impugnar una determinada situación jurídica<sup>17</sup>.

Desde el punto de vista del ámbito tributario, señala SAINZ DE BUJANDA que: “la caducidad trata de una facultad o de un derecho que nace con un plazo de vida y que, pasado éste, se extingue. La facultad o el derecho, pues, tiene una duración limitada. Por el contrario, la prescripción no significa que algo nazca con un plazo de vida, sino que, si durante un determinado tiempo está inactivo, se extingue. Se trata de actuaciones

---

<sup>16</sup> Esta cuestión hace referencia a las llamadas potestades. Las potestades son aquellos poderes concedidos por el ordenamiento a un sujeto para que lo ejercite en beneficio de los intereses de otra u otras personas. A diferencia de lo que ocurre con los llamados derechos subjetivos, que implican un poder de “carácter egoísta”, que se fundamentan en que nadie mejor que el propio interesado puede determinar qué es lo mejor para su beneficio propio. LASARTE C., *Curso de Derecho Civil Patrimonial*, Tecnos, Madrid, 18ª ed., 2012. *ob.cit.* pág. 94.

<sup>17</sup> PASTOR VITAF.J., *Conceptos básicos de derecho civil*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 3ª ed., 2009 *ob.cit.* pág. 73 y ss.

jurídicas que, si bien son de duración ilimitada, sólo siguen durando si no se las deja en desuso”<sup>18</sup>.

Si bien la generalidad de la doctrina coincide, en que la diferencia sustancial entre estas dos figuras jurídicas, prescripción y caducidad, consiste en que mientras la primera es susceptible de interrumpirse, en el caso de la caducidad la facultad o derecho sometido a ésta se extingue en el término señalado legal o voluntariamente. De esta forma el derecho que soporta los efectos de la prescripción puede subsistir indefinidamente mediante la interposición de actos interruptivos establecidos en la ley, alargando así la vida del derecho, mientras que la caducidad al no ser susceptible de interrupción, no se puede prolongar, pues la acción ha nacido en un plazo de ejercicio transcurrido el cual, queda condenado a la extinción<sup>19</sup>.

Bajo la misma tesis se ha pronunciado el Tribunal Supremo en la, ya citada, Sentencia de 27 de septiembre de 2002 (RJ 2002, 8289), según la cual:

*“El art. 64 de la Ley General Tributaria ya comienza diciendo que prescribirán a los 5 años (ahora, 4) los siguientes derechos y acciones, siendo así que sólo prescriben los derechos, tanto en cuanto a su adquisición como a su pérdida; las acciones no prescriben, caducan. Y todo ello con su inevitable cortejo de consecuencias como, por ejemplo, que el plazo de prescripción es susceptible de ser interrumpido, mientras que el plazo de caducidad no puede ser objeto de interrupción”.*

Por tanto, a diferencia de lo que ocurre en el ordenamiento civil, en el ámbito tributario no existe diferencia entre la prescripción y la caducidad, con respecto a su aplicación de oficio. Ya que, en este ámbito, la prescripción también puede ser apreciada de oficio. Y es éste el meollo del asunto, pues ¿si conforme a la teoría general del derecho las potestades están sometidas a plazo de caducidad y no de prescripción, por qué se hable de prescripción de la potestad de liquidación y cobro de la deuda tributaria?

Lo cierto es que la Ley General Tributaria (Art. 66) hace referencia a la “prescripción” del derecho a liquidar así como a la acción para exigir el pago de la

---

<sup>18</sup> SAINZ DE BUJANDA F., *Lecciones de Derecho Financiero*, Serv. De Publicaciones e Intercambio, Madrid, 2ªed., 1982, pág.277, citado por GÉNOVA GALVÁN, *La prescripción tributaria*, Civitas, Revista Española de Derecho Finciero, nº 57.ob. cit. pág. 40.

<sup>19</sup> ESEVERRI E., *Apuntes sobre la prescripción tributaria*, Civitas, Revista Española de Derecho Finciero, nº 57, pág. 7.

mismas, si bien esto no se tratan de verdaderos derechos y acciones, sino de potestades de la Administración, que tal como hemos apuntados, están sometidos a un plazo de caducidad.

En este sentido, apunta FALCON Y TELLA que la doctrina es unánime al considerar que con respecto a la acción para el exigir el cobro de la deuda liquidada, nos encontramos ante un plazo de prescripción. Mientras que, en el caso del derecho a determinar la deuda tributaria existe un debate sobre el carácter declarativo o constitutivo del acto de liquidación<sup>20</sup>. Lo cierto es, que si defendiéramos que el acto de liquidación tiene naturaleza declarativa, estaríamos reconociendo que la obligación tributaria nace con la realización del hecho imponible y por tanto, a partir de este momento se podría dar el plazo de prescripción. Mientras que si nos acogiéramos al efecto constitutivo del acto de liquidación tributaria, la obligación tributaria no nacería con la realización del hecho imponible, sino que éste da un derecho potestativo de la Administración, cuyo ejercicio a través del acto de liquidación con el acto de liquidación, es el que hace nacer el crédito tributario a favor de la Administración produciéndose hasta ese momento un plazo de caducidad<sup>21</sup>.

En este sentido, señala FALCON y TELLA que tal como se desprende del tenor literal de la ley, es inconcebible que este plazo esté sometido a caducidad, ya que la ley en su artículo 68 (antiguo artículo 66) hace referencia a los actos de interrupción del derecho de liquidación, lo cual, tal como hemos estudiado, solo puede suceder en la prescripción. Por tanto, tal como apunta dicho profesor: “la configuración de un supuesto como el de prescripción o de caducidad depende de la regulación positiva del mismo”. Así lo ha entendido la doctrina mayoritaria, al menos al considerar que queda claro que no nos encontramos ante un supuesto de caducidad, lo cual ha llevado a

---

<sup>20</sup> FALCON Y TELLA R., *La prescripción en materia tributaria*, Trabajo presentado a la Cátedra de Derecho Financiero a la Universidad de Córdoba, publicado luego en la editorial La Ley, Madrid, 1992. Aquí citaremos en este trabajo por la copia que tenemos del trabajo presentado a la cátedra de la Universidad de Córdoba, pág. 93.

<sup>21</sup> En este sentido resulta de especial interés destacar la tesis defendida por el profesor SAINZ DE BUJANDA, el profesor FERREIRO y el profesor CLAVIJO sobre la naturaleza declarativa del acto de liquidación. Para estos autores, es insostenible entender que la obligación tributaria nace con el acto de liquidación y que, entonces, a partir de ese momento cabe hablar de prescripción. Pues la obligación tributaria surge con la realización del hecho imponible, si bien, en este momento ésta aún no es exigible porque no está liquidada, por lo que el legislador concede a la Administración para que la determine. Y cuando determine tal importe, está “reconociendo y declarando” una obligación ya nacida de la realización del hecho imponible, y es a partir de ese momento que la obligación ya es líquida y exigible, cuando se abre un nuevo plazo de prescripción para exigir dicha deuda. Sobre esta cuestión véase. GÉNOVA GALVÁN, *La prescripción tributaria*, Civitas, Revista Española de Derecho Finciero, nº 57, *ob. cit.* pág. 36.

pensar a algunos autores que nos encontramos ante un supuesto de prescripción “sui generis” o una especie de “híbrido” entre prescripción y caducidad<sup>22</sup>. Esta consideración ha sido destacada especialmente en la doctrina italiana y, de modo particular, por LORENZO DEL FEDERICO, al concluir que la distinción entre prescripción y caducidad no tiene relevancia alguna, ya que, en el plano sustantivo, los efectos pueden considerarse equivalentes<sup>23</sup>.

En términos similares se ha pronunciado FERREIRO cuando afirma que “la ley habla de un derecho de la administración a liquidar, no del acto de liquidación. Este derecho se puede ejercitar con el acto de liquidación “strictu sensu” sino también mediante las oportunas diligencias, tendentes al reconocimiento, aseguramiento, comprobación, etc. Actos todos que suponen la interrupción del plazo según se desprende del artículo 66 LGT (en la actualidad, art. 68). Se trata por lo tanto, de un verdadero plazo de prescripción de un derecho<sup>24</sup>.

En la misma línea se pronuncia BAYONA Y SOLER ROCH, quienes sostienen que la ambigüedad con que la Ley configura estos supuestos ha provocado, tradicionalmente, una disparidad doctrinal a la hora de calificarlos y especialmente con respecto al derecho de liquidación, como prescripción o caducidad, más recientemente la doctrina entiende a obviar este dilema reconociendo el carácter de la prescripción tributaria<sup>25</sup>. Pues tal como pone de manifiesto la profesora MARTÍN CÁCERES: “el legislador no está contemplando la prescripción de las potestades administrativas de liquidar y recaudar, sino que, aportando una perspectiva de Derecho material, somete a prescripción las facultades liquidadora y recaudadora que les sirven de base, operando al mismo tiempo este régimen extintivo como límite temporal al ejercicio de aquellas”.

De todo lo expuesto podemos concluir afirmando que el derecho a liquidar, que es el que nos ocupa, está sometido a un plazo de prescripción y no de caducidad. Y su justificación se encuentra en la propia ley, la cual establece la prescripción de las

---

<sup>22</sup> FALCON Y TELLA R., *La prescripción en materia tributaria*, pág. 98.

<sup>23</sup> DEL FEDERICO L., *Decadenza della finanza dall'azione di accertamento e operatività dei divieti di cui all'art. 49 legge sulle successioni*, en “Diritto e Pratica Tributaria” 1985, I, págs. 641-648 citado por GÉNOVA GALVÁN, *La prescripción tributaria*, Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, nº 57. *ob. cit.* pág. 38.

<sup>24</sup> En este sentido, véase FERREIRO LAPATZA, *La extinción de la obligación tributaria*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 77 *ob. cit.* pág. 1063.

<sup>25</sup> PONT MESTRES M., *La prescripción tributaria ante el derecho a liquidar y el derecho a recaudar y cuestiones conexas*, Marcial Pons, Madrid, 2012. *ob. cit.* pág. 30 y ss.

facultades mediante las que se ejercita la potestad de liquidar, lo que explica, a su vez, que regule los actos de interrupción, puesto que nos encontramos ante un verdadero plazo de prescripción, ya que lo que se somete a prescripción no son potestades sino facultades mediante las cuales se ejercitan el derecho de crédito de la Administración Tributaria.

### **III. PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A LIQUIDAR**

#### **3.1 CONCEPTO**

La Ley General Tributaria desde su entrada en vigor en 1963 ha sido clara en distinguir la prescripción del derecho a liquidar de la del derecho a exigir la deuda tributaria. Distinción que también fue incorporada en la modificación de la Ley General Tributaria del el año 2003.

La jurisprudencia también ha reiterado de forma unánime esta distinción, separando los derechos que prescriben y sus correspondientes plazos. Así se ha manifestado la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 1997 (RJ 1997/2391):

*“ El artículo 64LGT ( se refiere a la Ley de 1963) en lo que nos interesa contiene dos modalidades distintas de prescripción, son las reguladas en el apartado de la letra a) que se refiere a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación (...) y en el apartado de la letra b) que se refiere a la prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, ambas son conceptuales y operativamente distintas, si bien se hallan estrechamente relacionadas”.*

Y las más reciente sentencias de 27 de enero de 2011 (RJ 2011, 507) y de 30 de marzo de 2011 (RJ 2011, 3399), las cuales precisan:

*"Esta Sala ha reconocido en distintas ocasiones la separación entre la prescripción del derecho a liquidar y la del derecho a exigir el pago, de tal forma que los actos interruptivos del primero no se extienden a la acción de cobro, lo que supone que pueda producirse la prescripción de esta última aunque estuviera vivo el derecho a determinar la deuda tributaria en sede de los procedimientos revisores en curso”.*

En la misma línea se ha pronunciado la Sentencia de 20 de julio de 2010 (RJ 2010, 6512) en la que aclara:

*“En el Derecho Tributario hay que diferenciar la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y la prescripción de la acción para el cobro”.*

Analizando esta materia, el profesor FALCON Y TELLA puntualiza que esta distinción determina dos supuestos de prescripción distintos en su fundamento, requisitos y efectos, aunque referidos ambos a la misma obligación<sup>26</sup>.

Esta distinción, obvio es decirlo, es fruto de la existencia de dos tipos de inactividad administrativa, por un lado la inactividad de las potestades de autotutela declarativa<sup>27</sup> provocada por la no aplicación del derecho a liquidar, que da lugar a la prescripción del derecho a liquidar. Y por otro, la inactividad de las potestades de autotutela ejecutiva, provocada por el no ejercicio de la acción recaudatoria, que da lugar a la prescripción de la acción recaudatoria.

Sobre esta misma cuestión, afirma el profesor ESEVERRI<sup>28</sup> que “la individualización de los derechos titularidad de la Administración en el orden tributario conforme a los términos de los dispuesto en el artículo 66 LGT ( de la vigente ley), no responde solamente a una razón de buena sistemática legislativa sino que trasciende a su regulación sustantiva, pudiendo hallarse uno de esos derechos en tránsito de cómputo del período de cómputo del período de prescripción y otro, realizado dentro del plazo de prescripción, sin perjuicio del derecho a liquidarla queda sin objeto jurídico, y viceversa, si sobreviene el derecho la prescripción del derecho a liquidar, pierde su razón de ser el derecho a exigir el cumplimiento de la deuda por inexistencia de deuda líquida.

En este sentido, también se ha pronunciado la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2004 (RJ 2004, 5937):

---

<sup>26</sup> FALCON Y TELLA R., *la prescripción en materia tributaria*, pág.103.

<sup>27</sup> La liquidación tributaria tiene eficacia declarativa y no constitutiva, dado que la obligación tributaria surge con la realización del presupuesto de hecho y no con la liquidación, que únicamente determina la cuantía de la deuda tributaria. Véase al respecto J. CALVO VÉRGUEZ, *las liquidaciones tributarias, Problemática actual*, Aranzadi, Navarra, 1ª ed., 2013, pág.14.

<sup>28</sup> ESEVERRI E., *La prescripción tributaria en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012., *ob. cit.* pág. 27.

*“En el Derecho tributario, la exigencia judicial o extrajudicial se sustituye por virtud de la tutela de la autotutela de la Administración manifestada por las distintas facultades de éstas que en esencia son tres, la de autotutela declarativa (...), la de autotutela sancionadora (...) y la autotutela ejecutiva. Las tres, por su propia naturaleza son secuenciales, de modo que la primera que es la que nos interesa es prioritaria respecto de la segunda, y de la tercera pues la acción para cobrar nace cuando existe una liquidación administrativa o una obligación declarada por el sujeto pasivo no ingresada, pero lo que importa destacar es que la Administración Tributaria no solo ostenta dichas facultades, sino que, además, y esto es muy importante, está obligada a ejercerlas, de manera que practicada la liquidación y notificada, se inicia el período de ingreso voluntario, y transcurrido éste sin que el contribuyente haya realizado el ingreso, la Administración está obligada a iniciar, si no se ha solicitado y concedido el aplazamiento o fraccionamiento a exigir su cumplimiento por vía ejecutiva, y si así no lo hiciere prescribirá la acción de cobro”.*

Si bien desde el punto de vista de la prescripción del derecho a liquidar, que es la que aquí nos ocupa, debemos puntualizar que se encuentra regulada en el ya citado art. 66 LGT apartado a): “Prescribirán a los cuatro años (...) el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.”

Su estudio lo vamos a realizar distinguiendo los siguientes apartados:

### **3.2. INICIO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN.**

Inicialmente la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, disponía en su art. 65 lo siguiente: “El plazo de prescripción comenzará a contarse en los distintos supuestos a que se refiere el artículo anterior (...) En el caso a), desde el día del devengo.

De esta manera, la Ley General Tributaria fijaba el “dies a quo” de la prescripción en el momento de realización del hecho imponible, que según la teoría de GIANNINI y SAINZ DE BUJANDA, acogida en nuestra Ley General Tributaria<sup>29</sup>, era el del momento del devengo de la obligación tributaria.

---

<sup>29</sup> En este sentido, debemos precisar que en la doctrina del Derecho Tributario Europeo, se han mantenido dos grandes teorías sobre el nacimiento o devengo de la obligación tributaria. La primera tesis defendida por autores como GIANNINI, SAINZ DE BUJANDA O FERREIRO, dispone que la obligación

No obstante, esta norma planteaba enormes problemas teóricos y prácticos, ya que, en primer lugar, colisionaba con la regla de la “actio nata” recogida en el Código Civil, mediante la cual, el inicio del cómputo de la prescripción para toda clase de acciones, tiene lugar cuando esta pudiera ejercitarse. Además, suponía en la práctica gestora un menor plazo de tiempo para la Administración, la cual no podía actuar hasta que no se presentara la correspondiente declaración o finalizara el plazo para ello. Así como para los tributos instantáneos o de liquidación periódica, como es el caso del IVA o el IGIC, en los cuales si atendiéramos al momento de devengo prescribirían de forma distinta cada una de las operaciones realizadas en un mismo período de liquidación, provocándose enormes dificultades en la comprobación administrativa. También, originó conflictos interpretativos, ya que en 1977 la Ley General Presupuestaria, dispuso que el “dies a quo” del plazo de prescripción de derechos de la Hacienda Pública a reconocer o liquidar créditos a su favor, era el día en el que el derecho pudiera ejercitarse, acogiéndose a la regla de la “actio nata”. Lo que determinó a que algunos autores consideraran que dicho precepto modificaba la LGT, originando un conflicto interpretativo<sup>30</sup>.

Todo ello dio lugar a que finalmente el art. 65 LGT fuera modificado por la Ley 10/1985, de 26 de abril, estableciendo como momento inicial del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria el día en que finalice el plazo de declaración, acogiéndose al criterio de la “actio nata”. Y es que verdaderamente la Administración no puede romper con el silencio propio de la prescripción hasta que esta no se encuentre en posición de conocer el hecho imponible y de sus elementos determinantes.

La regla de la “actio nata” se encuentra regulada en el ya citado art.1969 del Código Civil, cuyo contenido exige realizar algunas precisiones. En primer lugar, que en la mayoría de derecho reconocidos y ordenados en el Código Civil el nacimiento de la

---

tributaria nace con la realización del hecho imponible establecido en la ley. Concediéndole así al acto de liquidación naturaleza declarativa respecto al nacimiento de la obligación tributaria. La segunda tesis, defendida en Italia por BERLIRI, por el contrario disponía que la obligación tributaria nace con el acto de liquidación. Si bien, el Derecho Tributario Español, se acogió a la teoría de GIANNINI, y por tanto, en nuestro derecho la obligación tributaria nace con la realización del hecho imponible, tal como se desprende de los artículos 21, 101 y 120 LGT. *Apuntes de clase, curso 2012-2013, Facultad de Derecho, Universidad de la Laguna.*

<sup>30</sup> Si bien, esta tesis era insostenible, ya que la Ley General Tributaria, tiene un carácter especial en relación con la Ley Presupuestaria. En este sentido, véase FALCON Y TELLA R., *La prescripción en materia tributaria*, pág.136.

acción coincide con el nacimiento del derecho. En segundo lugar, no basta el mero paso del tiempo para que se consume la prescripción, pues para que este comience es necesario que se haya producido una situación contraria a derecho, una vulneración del mismo frente a la cual su titular no reacciona, de ahí que CARNELUTTI<sup>31</sup> diga: “que la prescripción no alcanza a quien no ejerce su derecho, sino a quien no lo defiende.” Y en tercer lugar, cuando la regla general de que el nacimiento del derecho de crédito y su exigibilidad no coincidan, porque su titular no puede requerir al sujeto pasivo, no correrá la prescripción porque el titular no tiene medios para hacer valer su derecho<sup>32</sup>.

Por tanto, si trasladamos estos esquemas al ámbito tributario, podemos observar que en este ámbito nos encontramos en uno de esos supuestos en los que en el nacimiento del derecho y su exigibilidad no coinciden, pues tal como hemos explicado el nacimiento del derecho tiene lugar con la realización del hecho imponible, si bien, en este momento aún no es exigible porque la Administración no tiene conocimiento de la realización del hecho imponible. Y es por esto que SAINZ DE BUJANDA señala que: “en puridad habría de comenzar a contarse el plazo desde el momento en que la Administración conoce la realización del hecho imponible, porque solo en ese momento se encuentra en situación de ejercita su derecho<sup>33</sup>.” Por tanto, conforme a lo dispuesto en la Ley General Tributaria, la Administración solo podrá actuar cuando haya finalizado el plazo reglamentario de declaración, pues solo en ese momento la Administración se encuentra en posición de actuar.

Sin embargo, en este sentido es importante tener en cuenta, que si bien es cierto que en la actualidad la mayoría de tributos se someten al régimen de autoliquidación, en los que, lógicamente, se sigue el criterio de fin del período para presentar la declaración o autoliquidación. Existen otros tributos, como los que se cobran por recibo (Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas o el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica) en los que no es aplicable este plazo de prescripción sino el de exigir el pago de la deuda que se inicia a partir del momento de

---

<sup>31</sup> CARNELUTTI., *Appunti sulla prescrizione*, Riv.Dir.Proc.Div. n° 29/1933 citado por LOZANO SERRANO C., La prescripción de la responsabilidad tributara, Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 17/2012, Aranzadi, 2012.

<sup>32</sup> LOZANO SERRANO C., La prescripción de la responsabilidad tributara, Quincena Fiscal Aranzadi, núm. 17/2012, Aranzadi, 2012.

<sup>33</sup> GÉNOVA GALVÁN, *La prescripción tributaria*, Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, n° 57, ob. cit. pág. 44.

finalización del período voluntario de pago, tal como se desprende del artículo 67 LGT<sup>34</sup>.

Por otro lado, debemos puntualizar que pese a la nueva redacción del “dies a quo” en el art.65 LGT, se han vuelto a suscitar nuevos problemas. Esta vez con respecto a las declaraciones tributarias tardías o extemporáneas. Es decir, aquellos casos en los que a la finalización del plazo de declaración éstas no han sido aún presentadas y no puede la Administración colocarse en posición de romper el silencio de la relación jurídica nacida del hecho imponible. Ante esta situación, que se da en los casos de ventas de bienes, en donaciones y ventas privadas, la ley ha establecido una ficción legal mediante la cual el inicio del cómputo de la prescripción comienza en el momento en que la declaración extemporánea es presentada ante la Administración. Así lo ha fijado el art. 50.2 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, con respecto a los documentos privados<sup>35</sup>.

### **3.3 FINALIZACIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN**

Con respecto a la finalización del plazo de prescripción o “dies ad quem”, la Ley General Tributaria establece que éste concluye a los cuatro años desde el inicio del mismo, sin que la Administración haya llevado a cabo ninguna actividad conducente a la determinación de la deuda tributaria.

### **3.4. INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN**

La prescripción es un instituto jurídico basado en el silencio de la relación jurídico tributaria. Si bien este silencio puede romperlo cualquiera de las partes de la relación jurídico tributaria y causa como efecto que se vuelva a abrir un nuevo plazo prescriptivo de cuatro años.

El estudio de la interrupción de la prescripción, o mejor de las causas que la motivan lo vamos a realizar distinguiendo dos apartados.

#### **3.4.1 Interrupción por actuación de la Administración.**

---

<sup>34</sup> En este sentido, se pronuncia GUERRA REGUERA, *Prescripción de Deudas Tributarias*, Aranzadi, Navarra, 1ª ed., 2013.*ob. cit.* pág. 58.

<sup>35</sup> En este sentido, se manifiestan claramente la STS de 5 de diciembre de 1998 y la STS de 29 de noviembre de 1995, sobre el plazo de prescripción cuando se trata de actos o negocios incorporados a un documento privado.

Para comenzar, debemos precisar que no toda actuación de la Administración interrumpe la prescripción. Solo la interrumpe aquella en que se den las dos circunstancias siguientes:

1º) Que se trate de un acto que tenga como objeto la determinación de la deuda tributaria.

2º) Que ésta sea con conocimiento formal del sujeto pasivo.

En este sentido se ha pronunciado reiteradamente el Tribunal Supremo. Así la sentencia de 8 de febrero de 2002 (RJ 2002, 2242) afirma:

*“La interrupción de la prescripción, según dispone claramente el artículo 66, apartado 1, letra a) de la Ley General Tributaria exige que las actuaciones administrativas, conducentes al reconocimiento, regularización, inspección, etcétera, de la deuda tributaria, se realicen con conocimiento formal del sujeto pasivo, requisito que es obvio, pues la prescripción se produce por el silencio del acreedor, silencio que debe ser roto mediante una actuación comunicada formalmente al deudor, como se desprende del artículo 1973 del Código Civil. Es claro que las actuaciones internas de la Administración, en este caso del Tribunal Económico Administrativo Central no notificadas al recurrente, no interrumpen la prescripción.”*

Igualmente, la sentencia de 11 de mayo de 2004 (RJ 2004, 4888) indica:

*“El acto interruptivo de la prescripción tiene una finalidad y naturaleza propia y específica, en cuanto genera la extinción de un derecho, como es el de determinar o exigir el pago de una deuda tributaria por parte de la Administración, y es, por ello, un acto limitativo y restrictivo, en realidad numerus clausus, pues no cualquier acto administrativo, aun debidamente notificado al sujeto pasivo, puede producir el efecto pretendido de la interrupción de la prescripción, sino sólo aquel tendencialmente ordenado a iniciar o proseguir los respectivos procedimientos y que no responda al mero fin de provocar, formalmente, dicha interrupción.”*

En el mismo sentido, la sentencia de 17 de marzo de 2008 (RJ 2008, 2330) dice claramente:

*“ (...) solo interrumpe el plazo de prescripción la actividad administrativa en la que concurran las siguientes notas: 1º) actividad real dirigida a la finalidad de liquidación*

*o recaudación de la deuda tributaria; 2º) que sea jurídicamente válida; 3º) notificada al sujeto pasivo y 4º) precisa en relación con el concepto impositivo de que se trate.”*

De estas sentencias se desprende que solo interrumpe el cómputo del plazo de prescripción las actuaciones administrativas que se dirigen específicamente al ejercicio del derecho cuya prescripción queda interrumpida. Por tanto, el acto que produzca la interrupción del plazo prescriptivo no puede tratarse de un acto aislado en el tiempo, que no tenga solución de continuidad con otros que le suceden, sino que debe tratarse de una actuación encaminada a conseguir el fin que la promovió, es decir, el ejercicio del derecho, de forma que si la acción es aislada y no le precede otras acciones encaminadas al ejercicio del derecho se presume que nunca hubo voluntad de ejercitar tal derecho y que por ello el efecto que tuvo lugar con el inicio de la actividad no se provoca<sup>36</sup>.

En todo caso, debe puntualizarse que se entiende por conocimiento formal aquella actuación administrativa que haya sido notificada al obligado tributario conforme a derecho<sup>37</sup>. Si bien esto no nos puede llevar a la conclusión de que el obligado tributario tenga que tener conocimiento material de la actividad interruptora. Basta con que ésta se lleve a cabo de tal forma que el obligado tributario esté en posición de conocerla<sup>38</sup>.

Las sentencias de nuestros Tribunales Superiores de Justicia y la jurisprudencia del Tribunal Supremo parten igualmente de esta interpretación, confirmándola en relación sobre todo con las llamadas “notificaciones defectuosas”, las cuales, por sus propias características, no interrumpen el silencio propio de la prescripción.

Así lo manifiesta, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 30 de junio de 2000 (RJ 2000,517), en la cual se reconoce la prescripción de derecho a liquidar del Impuesto de Bienes Inmuebles debido a los defectos en la notificación, ya que no se pone de manifiesto la persona que recibe la notificación ni en

---

<sup>36</sup> En este sentido, véase ERNESTO ERSEVERRI, *La prescripción tributaria en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, ob. cit. pág. 95 y ss.

<sup>37</sup> En este sentido debemos indicar que la notificación es conforme a derecho, cuando es conforme a las normas administrativas generales y especialidades previstas en el art. 110 LGT y siguientes, y en especial cuando en los procedimientos iniciados por el interesado sea notificado en el lugar señalado por éste, y en los procedimientos iniciados de oficio, en el domicilio fiscal del obligado tributario o de su representante, en el centro de trabajo, o en el lugar donde se desarrolle la actividad económica ante el obligado tributario o su representante. MANUEL GUERRA REGUERA, *La prescripción de deudas tributarias*, Aranzadi, Navarra, 1ª ed., 2013. ob. cit. pág. 125 y ss.

<sup>38</sup> Esto es así, porque se trata de evitar el efecto interruptor del plazo prescriptivo, mediante actuaciones internas de la Administración que no trascienden al obligado tributario. Dado que, permitiría alargar los plazos de prescripción mediante actuaciones inexistentes. Sobre esta cuestión se ha pronunciado el Tribunal Supremo en la STS de 8 de febrero de 2002 (RJ 20002/2242).

el concepto en que la recibe, siendo esta notificación no conforme a derecho y por consiguiente no causando los efectos interruptores que le son propios:

*“Cuando la Señora R, presenta su escrito el 23 de mayo de 1997, ambas deudas ya habían prescrito conforme al art. 64 LGT (...)*

*Y considerando en efecto esta Sala que ya habían prescrito, porque la notificación aludida no reunía los requisitos legales exigidos para considerarla hecha correctamente, de conformidad con los arts.58 y 59, de la Ley 30/92; por tanto, no se interrumpió la prescripción.”*

Igualmente, el Tribunal Superior de Justicia de Valencia en su sentencia número 129/2000 de 27 de septiembre, que versaba sobre una notificación relativa al Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, que adolecía de vicios, señala que dado que en esa notificación no se requería al obligado tributario sino a su cónyuge hay que entender que ha prescrito el derecho a liquidar la deuda, habida cuenta de que ya había pasado el plazo prescriptivo, entonces, de cinco años desde que finalizó el plazo de declaración hasta que se llevó a cabo la actuación inspectora, ya que la notificación llevada a cabo no interrumpía el plazo, pues la esposa no es ni sujeto pasivo ni obligada solidaria. Así afirma:

*“El plazo para la declaración-liquidación del IRPR, ejercicio 1990 finalizó el 20 de junio de 1991. La actuación de la Inspección se inició mediante diligencia de comunicación y requerimiento de comparecencia en la Oficina de la Inspección de fecha de 17 de junio de 1996, dirigida a Doña. Marina S.G., esposa del actor y que fue notificada el 18 de junio de 1996. No puede considerarse que la comunicación y requerimiento iba dirigido también al esposo D. Salvador H.R, pues su nombre aparece manuscrito, sin haberse salvado dicha rectificación manuscrita y sin que exista garantía de que éste era el contenido de la diligencia notificada. (...) habiendo prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación; sin que, por las razones anteriormente expuestas, el requerimiento dispuesto el 18 de junio de 1996 a su esposa que no era sujeto pasivo, ni estaba obligada solidariamente. No obstante, a la anterior conclusión el hecho de que la notificación de ese requerimiento la firmase el actor; pues la requerida era la esposa.”*

Finalmente, nos encontramos con la ya citada sentencia del Tribunal de Supremo de 8 de febrero de 2002, cuya doctrina es reiterada en las sentencias posteriores de 29 de junio de 2002, 13 de febrero de 2007, 2 de junio de 2008 y 22 de diciembre de 2008, en las cuales el Tribunal Supremo insiste en que solo interrumpe la prescripción los actos administrativos en los que concurren estas cuatro notas: 1º) Que se trate de actividad que tenga como finalidad determinar o exigir la deuda tributaria; 2º) Que sea jurídicamente válida; 3º) Que sea notificada al obligado tributario y 4º) Que sea precisa en relación con el concepto tributario de que se trate<sup>39</sup>.

- **Las denominadas diligencias “argucias” de la Inspección**

Dentro de los actos de la Administración que interrumpen la prescripción, resulta de especial interés examinar las diligencias propias de los procedimientos de inspección y los efectos que producen respecto a la interrupción de la prescripción de la obligación tributaria

Las diligencias, que están reguladas en el art. 99.7 LGT, son documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones administrativas. Por su propia naturaleza, al documentar una actuación de la Administración, las diligencias de la Inspección pueden tener eficacia interruptora en el plazo de prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria.

Ahora bien, si tenemos en cuenta que estas diligencias han sido y pueden ser utilizadas para dilatar actuaciones o reflejar actuaciones administrativas sin ningún contenido, hemos de indicar que para determinar su eficacia interruptiva ha de atenderse a la finalidad de la actuación administrativa documentada en la diligencia. Así lo hay señalado la importante Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 1993 (RJ 1993, 8418) cuando afirma:

*“La jurisprudencia ha sentado con reiteración que, del texto del comentado art. 66.a de la Ley General Tributaria, se deduce que no cualquier acto tendrá la eficacia interruptiva que en dicho precepto se indica, sino sólo los tendencialmente ordenados a*

---

<sup>39</sup> ESEVERRI E., *La Prescripción Tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012, *ob.cit.pág.101* y ss. Y, MANUEL GUERRA REGUERA, *Prescripción de Deudas Tributarias*, Aranzadi, Navarra, 1ª ed., 2013.*ob. cit. pág. 135* y ss.

*iniciar o proseguir los respectivos procedimientos administrativos o que, sin responder meramente a la finalidad de interrumpir la prescripción, contribuyan efectivamente a la liquidación, recaudación o imposición de sanción en el marco de Impuesto controvertido.”*

Es decir, en otras palabras, el Tribunal Supremo está señalando que las llamadas diligencias “argucias”, que son aquellas que no tienen otro objetivo que documentar una aparente actuación inspectora para evitar la prescripción del derecho de la Administración a liquidar, no interrumpen la prescripción. Por sus propias características nos encontramos con unas actuaciones que bajo una apariencia de actividad inspectora, encubren verdaderamente una ausencia de la misma, por lo que no pueden interrumpir la prescripción de la obligación tributaria al no estar ordenadas a llevar a cabo una comprobación del contribuyente.

Igualmente, la Sentencia de 7 de mayo de 2009 (RJ 2009 3243) que habla de “diligencias irrelevantes” afirma que estos documentos encubren una actividad administrativa inexistente:

*“Las denominadas diligencias argucias, quizá mejor, "diligencias irrelevantes" a fin de que su denominación no contenga matices valorativos, implican una actividad administrativa ficticia.”*

Por ello es sumamente importante determinar cuándo dichas diligencias pueden tener la consideración de “irrelevantes”. El Tribunal Supremo (STS de 7 de mayo de 2009) exige en estos casos realizar un análisis de los hechos aisladamente considerados, de los sujetos intervinientes, sus manifestaciones, así como las condiciones y circunstancias en que estas se producen. No en vano, para interrumpir la prescripción, han tratarse de actuaciones administrativas que verdaderamente estén dirigidas al conocimiento, regularización, comprobación, aseguramiento, y liquidación de la deuda tributaria, y que tenga por causa la determinación de la deuda tributaria, y que esto sea lo que pretenden con la resolución del procedimiento instruido<sup>40</sup>.

---

<sup>40</sup> Conforme a lo dispuesto en el art. 141 LGT “Corresponde a la Inspección de los Tributos: (...) Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan”.

Sobre esta cuestión hace hincapié la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de enero de 2011(RJ 2011, 76603), según la cual solo tendrán efectos interruptores los actos administrativos que no pretendan la dilación temporal para evitar la prescripción, sino aquellos que verdaderamente tengan como objeto la liquidación y recaudación de la deuda tributaria.

Con mayor precisión, la Sentencia de 20 de abril de 2009 (RJ 2009, 2737) señala:

*“(...) Tampoco es cierto que la interpretación restrictiva sea el único a considerar al aplicar la doctrina de las "diligencias argucias". Por el contrario, es necesario realizar una labor hermenéutica que no se vea condicionada por criterios apriorísticos, sino presidida por los recogidos en el art. 3.1 del Código civil. De conformidad con los mismos, en especial atendiendo a un criterio finalista, los actos administrativos sólo tienen eficacia interruptiva en la medida en que vayan a comprobar o investigar efectivamente un impuesto y ejercicio, lo que no sucede en este caso.”*

Igualmente, la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de febrero de 2007 (RJ 2007, 535) que casa y anula la Sentencia de la Audiencia Nacional que reconocía la prescripción del derecho a liquidar, ya que consideraba como irrelevantes las diligencias instruidas por la inspección que afectaban a una documentación que ya había sido aportado por los contribuyentes al inicio del procedimiento, indica a este respecto:

*“El análisis de las sucesivas diligencias celebradas acredita que se ha producido la interrupción de la prescripción de la deuda tributaria. Por el contrario, es patente que no se ha producido la paralización del expediente imputable a la Administración. Y ello por un doble orden de consideraciones. En primer término, porque los requerimientos efectuados por la Administración no sólo son coherentes para comprobar la realidad de las disminuciones patrimoniales alegadas sino imprescindibles. En segundo lugar, porque la actividad que había que desplegar la debería llevar a cabo el sujeto pasivo, aportando la documentación requerida. La pasividad sólo sería imputable a la Administración si el recurrente hubiese manifestado que carecía de documentación desde que se iniciaron los requerimientos.”*

Como fácilmente puede apreciarse de la lectura del texto de la Sentencia que hemos reproducido, la doctrina que mantiene es fundamental para entender el efecto interruptivo de muchas paralizaciones de las actuaciones inspectoras. En ella se afirma

que en aquellos casos en los que la Inspección requiera determinados documentos que el contribuyente no facilitara porque no dispusiera de ellos y lo pusiera de manifiesto ante la inspección, dicha paralización no tendría eficacia interruptiva. Sin embargo, en aquellos otros en los que el contribuyente aunque materialmente no dispusiera de ellos, no atiende a los requerimientos de la Administración, entonces la paralización es imputable al obligado y sí tendría efecto interruptivos.

Esta interpretación la mantiene también el Tribunal Supremo en la ya citada sentencia de 7 de Mayo de 2009 (RJ 2009,3243) cuando dice:

*“Pero, además, no se puede, ni debe, obviar el hecho de que para que no se produzca el efecto interruptivo de la prescripción, la paralización ha de ser imputable a la Administración. Por eso, la aplicación de la previsión contenida en el artículo 31.4 del Reglamento citado queda excluida cuando esa paralización es imputable al administrado.”*

Tal doctrina hoy aparece claramente recogida en el artículo 150. 2 de la Ley General Tributaria cuando dispone que “la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras por más de seis meses, no producirá la caducidad del procedimiento, pero no tendrán efectos interruptores las actuaciones inspectoras.”

- **Actos nulos y anulables**

Problema distinto es el del efecto interruptor que pueden tener los actos nulos y anulables. Se trata de una cuestión que la normativa tributaria no la regula y es el Tribunal Supremo el que ha fijado una doctrina que consideramos importante recoger en este Trabajo de Fin de Grado.

Ante todo debe partirse de la diferencia entre acto nulo y anulable. Los actos nulos se consideran imprescriptibles aun cuando hayan devenido firmes, pues en ellos el vicio es invalidante y “ab origine”<sup>41</sup>. Si bien estos actos provocan que entren en colisión el principio de legalidad y el de seguridad jurídica, y es ésta la causa de que la nulidad de pleno derecho solo queda reservada para aquellos vicios que tengan la consideración de

---

<sup>41</sup> En este sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 31 de marzo de 1999 (RJ 1999,1902), según la cual: “La única excepción se encuentra en los que se declaran nulos de pleno derecho, pues en ellos el vicio invalidante y «ab origine» que padecen hace que se tengan por inexistentes desde que se dictaron, y no pudiendo surtir efectos, tampoco los despliegan para interrumpir la prescripción”.

insalvables. Por el contrario, los actos anulables son aquellos en los que el vicio del que adolecen queda subsanado con el paso del tiempo, concretamente, desde el momento en que adquieren firmeza<sup>42</sup>.

Estos criterios han llevado a la jurisprudencia del Tribunal Supremo a distinguir, desde el punto de vista de la interrupción del plazo prescriptivo, uno y otro tipo de nulidad del acto.

En el caso de actos nulos de pleno derecho, la declaración de nulidad conlleva la inexistencia de la liquidación que deriva de él, así como la no interrupción del plazo prescriptivo. Así lo ha señalado la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 2011 (RJ 2011/ 483):

*“(...) en definitiva, la Sentencia impugnada en esta sede niega la existencia de la prescripción del derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria al estimar que tiene efecto interruptivo de dicha prescripción la interposición de una reclamación económico-administrativa contra un acto administrativo – Diligencia de embargo – declarado nulo – no aparece en el expediente la liquidación tributaria y su notificación-causando indefensión, incurriendo, de este modo, en causa de nulidad de pleno derecho. No cuestiona, sin embargo, el órgano judicial, que un acto dirigido a recaudar pueda interrumpir la prescripción del derecho a liquidar, simplemente, le niega efecto interruptivo a la referida Diligencia de embargo porque fue declarada nula.”*

Por el contrario, los actos anulables sí gozan de tal eficacia tal como ha confirmado el Tribunal Supremo en su sentencia de 19 de abril de 2006 (RJ 2006, 6758), basándose en que el art. 66 LGT hace referencia a “cualquier acción administrativa” pues lo relevante en la interrupción es la rotura del silencio y el hecho de que dicha actuación sea anulable no adquiere tal relevancia.

*“De todo lo razonado se infiere la necesidad de estimar el Recurso de Casación en Interés de Ley interpuesto por el Abogado de Estado, por lo que (...) estimando el Recurso declaramos como doctrina legal que: La anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad no dejan sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas*

---

<sup>42</sup> ESEVERRI E., *La prescripción tributaria en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012, *ob. cit.* Pág.129 y ss.

*ante los Tribunales Económicos Administrativos manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos.”*

### **3.4.2 Interrupción por actos de los particulares**

Existen también actos de los particulares que pueden provocar la interrupción de la prescripción tributaria. Así lo establece el art. 68.1.b LGT cuando señala: “El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe (...) b) Por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso; c) Por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria.” Procedamos a su examen distinguiendo, de un lado, la interposición de recursos y reclamaciones, y, de otro, las actuaciones conducentes a la liquidación o autoliquidación de la deuda.

- **La interposición de recursos y reclamaciones**

Este modo de interrupción de la prescripción tributaria se caracteriza aparentemente porque es el beneficiario de la prescripción, el obligado tributario, el que rompe con el silencio de la relación jurídica tributaria. Sin embargo, la cuestión, desde un punto de vista teórico, no es tan sencilla, pues, como afirma el profesor DÍEZ PICAZO, el artículo 66 de la antigua LGT, hoy el 68, debe interpretarse de forma que no es la interposición del recurso o la reclamación la que produce la interrupción de la prescripción, sino el acto administrativo previo que es objeto de reclamación y con la interposición de la reclamación o recurso se continua con la interrupción, no computándose ese lapso de tiempo a efectos de la prescripción.

Por su parte, el profesor FERREIRO considera que la Ley General Tributaria debe entenderse, no como dice el profesor DIEZ PICAZO sino en el sentido de que es la interposición del recurso o reclamación del sujeto la que permite que el acreedor, la Administración, conteste a los argumentos del deudor dentro del estado de controversia que impide la prescripción. Lo que ocurre es que ante la indeterminación que

representaría la fijación del momento de la toma de postura del acreedor, la Ley ha optado por el momento de la interposición del recurso. Pero teniendo claro que la interrupción de la prescripción se produce no por la interposición del recurso, sino porque la Administración toma postura por su derecho contestando las alegaciones del deudor en el recurso.

La Resolución del TEAC de 22 de septiembre de 1988 ha analizado esta cuestión y ha mantenido, como señala Falcón y Tella<sup>43</sup>, una postura un tanto contradictoria, pues siguiendo la tesis de DÍEZ PICAZO reconoce la necesidad de un acto administrativo previo, pero a su vez, y conforme a lo precisado por FERREIRO, afirma que realmente es el acto de interposición del recurso o reclamación el que produce la interrupción de la prescripción.

Esta problemática también ha sido analizada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. En un primer momento, la jurisprudencia del Tribunal, siguiendo la tesis de Diez Picazo, mantenía que el efecto interruptor de la prescripción tributaria no provenía de la interposición del recurso o reclamación, sino que ésta se producía con la notificación al interesado del acto administrativo, siendo dicho recurso una prolongación del efecto interruptor de dicho acto. Así la sentencia de 29 de enero de 1994 (RJ 1994, 348) decía:

*“La interposición de la reclamación o recurso con efectos interruptivos tanto la puede hacer el administrado interesado- aunque, en este caso, en que, estando en principio favorecido por la prescripción iniciada e interesado, lógicamente, en que la misma se consuma, no le conviene por absurda la promoción de la impugnación, y debe entenderse, por tanto, el texto del precepto (se refiere al art. 66 LGT de 1963) en el sentido no de que la interrupción se origina con tales actos impugnatorios sino en el de que una prescripción ya interrumpida por otro acto distinto ( como puede ser, en este caso, el giro de la primera liquidación) continúa interrumpida durante la sustanciación de la reclamación o recurso- como la propia Corporación exaccionante.”*

Sin embargo, en posteriores sentencias ha cambiado de criterio, y, con todo acierto, en la de 6 de junio de 2005 (RJ 2005, 5455) ha indicado que:

---

<sup>43</sup> FALCON Y TELLA R., *La prescripción tributaria*.pág.188 y ss.

*“La base o fundamento de la prescripción extintiva es el estado de latencia o inactividad del derecho. Por ello se interrumpe con las acciones que hacen salir de dicho estado de latencia el ejercicio del derecho. Y tales acciones pueden proceder tanto de la Administración como del sujeto pasivo. De manera que conforme al invocado artículo 66 LGT de 1963, interrumpe el curso de la prescripción no solo la actuación del sujeto pasivo conducente al pago, liquidación o reconocimiento de la deuda, sino también cualquier recurso, reclamación o alegación que formule, aunque, como es lógico sea para rechazar o negar la deuda.”*

Con mayor claridad, la sentencia de 5 de abril de 2005 (RJ 2005, 5856) afirma:

*“En este sentido, la reclamación económica administrativa formulada contra la liquidación (...) , resuelta favorablemente para el recurrente, por resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid (...) interrumpe la prescripción, de conformidad con lo dispuesto en el art. 66.1.b) de la Ley General Tributaria y apartado a). Por tanto, desde la fecha de dicha resolución (...), hasta la nueva liquidación en fecha (...) notificada en (...), no han transcurrido los cinco años, que el precepto establece para apreciar la prescripción alegada.”*

Resumiendo: el efecto interruptivo de la prescripción proviene de las reclamaciones y recursos, ya que su válida interposición determina que la Administración tome postura, como dice Ferreiro, respecto de su derecho de crédito, que es en definitiva lo que rompe el silencio de la relación tributaria<sup>44</sup>.

- **Actuaciones del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria**

El apartado c) del citado art.68 LGT dispone que la prescripción del derecho a liquidar puede quedar interrumpida *“por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria”*.

Por tanto, cualquier acto del sujeto pasivo, que tenga como objeto la determinación de la deuda tributaria, es susceptible de producir la interrupción del plazo de prescripción. Tal es el caso de la declaración tributaria, que es el acto con el que inicia

---

<sup>44</sup> FERREIRO LAPATZA J., *Instituciones de Derecho Financiero*, Marcial Pons, Madrid, 2010, pág. 318.

el procedimiento de gestión mediante declaración, o de las autoliquidaciones, cuyo objeto, como es sabido, es la determinación y pago de la deuda tributaria.

Así lo ha reconocido expresamente la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 1996, según la cual:

*“Ha de reconocerse efectos interruptores de la prescripción, a la presentación del documento y de la correspondiente autoliquidación del impuesto que grava el negocio jurídico que contiene, por ser, de un lado, el medio por el que se pone en conocimiento de la Administración Tributaria el hecho, acto o negocio jurídico que representa o recoge el hecho impositivo, ya que es a partir de la presentación del documento y de la autoliquidación cuando la Administración puede empezar a comprobar el contenido del acto o negocio jurídico que represente o recoge el hecho impositivo, ya que es a partir de la presentación del documento y de la autoliquidación cuando la Administración puede comenzar a comprobar el contenido del acto o negocio jurídico celebrado, liquidarlo y recaudar, cuando proceda, la cuota resultante y, por otro, la autoliquidación la que está obligado el sujeto pasivo y su presentación es un acto que tiende a la liquidación de la deuda tributaria generada por el hecho imponible que condiciona y aun cuando se pretenda o se busque con ello una exención total o parcial de tal deuda tributaria, toda vez que finalidad, es cancelar o extinguir, total o parcialmente, la deuda tributaria, generada, por lo que en cualquier caso el acto de su presentación a la Administración Tributaria, cae dentro del ámbito de la exigencia condicionante del art. 66.1,c) de la Ley General Tributaria”.*

### **3.5 EFECTOS**

La Ley General Tributaria (Art.59 y 69.3 LGT) establece que la prescripción ganada extingue la deuda tributaria. Lo mismo dispone el Reglamento General de Recaudación (Art.32) cuando señala que la deuda tributaria puede quedar extinguida por la prescripción de la misma.

Sin embargo, es necesario precisar que pese a lo dispuesto en esos artículos por la Ley General Tributaria y el Reglamento General de Recaudación, la prescripción no es una causa de extinción de la obligación tributaria, sino una debilitación de la misma, en

sentido de que la Administración, como ha dicho el profesor FALCÓN Y TELLA, ya no puede ejercitar sus potestades de autotutela declarativa<sup>45</sup>.

Así, en concreto, en relación con la facultad de liquidación, la profesora MARTÍN CÁCERES ha dicho que la prescripción de la facultad liquidatoria, no de la obligación tributaria, trae consigo la nulidad del acto administrativo y todos aquellos que traen causa de él, provocando la ineficacia de la deuda tributaria, ya que al no poder llevarse a cabo la liquidación que la hace efectiva, el sujeto pasivo no se puede colocar en la situación concreta de satisfacer la deuda tributaria<sup>46</sup>.

En el mismo sentido se ha manifestado también el profesor GÉNOVA GALVÁN, quien afirma que la prescripción “más que de un supuesto de extinción de la obligación tributaria, se trata de una limitación de las potestades de liquidar y recaudar que no pueden ejercitarse más allá de un determinado límite temporal”.

En todo caso, ha de precisarse que los efectos de la prescripción no es una cuestión conceptual de la Teoría del Derecho sino una consecuencia de la regulación del instituto prescriptivo en cada sector del ordenamiento, y en nuestro caso, como ha dicho el profesor FALCÓN Y TELLA, la prescripción tributaria no supone en sí la extinción de la obligación tributaria, sino el debilitamiento de la potestad de autotutela declarativa relativa a la liquidación de la deuda tributaria.

### **3.5.1 Aplicación de oficio.**

A diferencia de la prescripción civil, en el ámbito tributario la prescripción se aplica de oficio<sup>47</sup>, lo cual es perfectamente lógico dado el carácter objetivo de su fundamento.

Así lo dispone la Ley General Tributaria (Art. 69.2) cuando señala: “*La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario*”.

---

<sup>45</sup> En este sentido pronuncia FALCÓN Y TELLA, en la *prescripción tributaria*, pág. 243 y ss.

<sup>46</sup> MARTÍN CÁCERES A., *La prescripción del crédito tributario*, La Laguna, 1990. *ob. cit.* Pág. 372 y ss.

<sup>47</sup> Así lo expone VEGA HERRERO. M, *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990, *ob. cit.* pág. 99.

Evidentemente, como dice el profesor FERREIRO LAPATZA, la Ley General Tributaria modifica el régimen general de la prescripción regulado en el Código Civil, ya que, como se ha dicho, en el ordenamiento privado, la prescripción debe ser alegada por el sujeto pasivo frente a quién se ejercita la acción tardía, para su efectivo ejercicio<sup>48</sup>.

CORTÉS DOMÍNGUEZ defiende la lógica de que en el ámbito tributario la prescripción se aplique de oficio, ya que se produce como consecuencia de un incumplimiento de la ley por parte de la Administración<sup>49</sup>. Y es que los principios de indisponibilidad o inderogabilidad que rigen en las obligaciones tributarias, nos impiden deducir la voluntad de la Administración de renunciar a un crédito tributario. Además, a diferencia de lo que ocurre en la prescripción civil, la tributaria no tutela intereses privados, sino el interés general en la certeza de la relación jurídica.

Esta cuestión también ha sido abordada por la jurisprudencia, y puede citarse la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 1995 donde establece la siguiente doctrina:

*“La prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo; precepto que obliga, en primer lugar, al Tribunal Económico-Administrativo Provincial (...) a haberle declarado de oficio una vez transcurrido cinco años desde la paralización absoluta del expediente. A su vez el Tribunal Económico Administrativo Central debió, asimismo al recibir recurso de alzada, hacer al recurrente la advertencia de prescripción; y sin necesidad de que la excepcionara el actor, de igual modo debió ser aplicada por la Sala de instancia, al amparo de aquel precepto y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 43.2 de la Ley Jurisdiccional”.*

Con mayor precisión se pronuncia el Tribunal Supremo en la sentencia de 16 de diciembre de 2002, en la que declara que no existe desviación procesal cuando se aprecia una posible prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria, ya que la Ley

---

<sup>48</sup> FERREIRO LAPATZA.J, *La extinción de la obligación tributaria*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 77 *ob. cit.* pág.1069.

<sup>49</sup>DOMÍNGUEZ CORTÉS M., *Ordenamiento tributario español*, pág.495 citado por GÉNOVA GALVÁN, *La prescripción tributaria*, Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, nº 57.*ob. cit.* pág. 58.

General Tributaria prevé que esta se aplique de oficio sin necesidad de que se solicite o excepcione por el interesado<sup>50</sup>:

*“La sala no puede compartir el primero de los motivos de casación articulado por la recurrente alegando incongruencia por exceso en la sentencia de instancia, y correlativa indefensión, al haber apreciado aquella la prescripción de la acción para pedir la rectificación de autoliquidaciones que postula.*

*Con arreglo al artículo 67 de la Ley General Tributaria, la prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo, y ello constituye una exigencia u obligación que la Ley impone, así a la Administración como a los Tribunales, deberán aplicarla háyase o no invocado por las partes”.*

Por su parte, el profesor ERNESTO ESEVERRI<sup>51</sup> indica que el deber de declarar de oficio la existencia de prescripción tributaria, no solo alcanza a los Tribunales de Justicia sino también a los órganos de la Administración encargados de la aplicación de los tributos, siempre que haya transcurrido el período prescriptivo. En este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de junio de 1998 declara:

*“Transcurridos más de cinco años, por causas ajenas al recurrente, sin que se haya producido ningún tipo de actividad interruptiva de dicho plazo, se debe tener por consumada la prescripción, la cual al tenor de lo dispuesto en el artículo 67 de la Ley General Tributaria, ha de aplicarse de oficio, de modo que, no verificado así, que como tienen reiteradamente sentado la jurisprudencia de esta sala la resolución administrativa que se dicte tras la paralización no interrumpida del recurso o reclamación durante más de cinco años por causa imputable a la Administración será ineficaz, porque, frente a ella, podrá oponerse la prescripción de la acción para exigir el pago de la deuda tributaria”.*

Del mismo modo la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 1995 precisa:

*“Operada la prescripción por la paralización del expediente durante más de cinco años en el Tribunal Económico Administrativo Central, y por causas imputables únicas*

---

<sup>50</sup> GUERRA REGUERA MANUEL, *Prescripción de deudas tributarias*, Aranzadi, Navarra, 1ª ed., 2013. *ob.cit.* pág. 313.

<sup>51</sup> ESEVERRI E., *La prescripción tributaria en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012, *ob. cit.* pág. 274.

*y exclusivamente a la Administración, la interesada (...) tenía necesidad de recurrir ante la Audiencia Nacional, para que esta declarase tal prescripción, o si, por el contrario, dicho recurso, era superfluo o innecesario, pues, como adoctrinan las antes referidas sentencias de esta Sala, una vez ganada la prescripción, la misma Administración había que aplicarla de oficio y, si así no lo hiciese – como no lo ha hecho en el presente supuesto-, la pretensión del ayuntamiento de cobrar la nueva liquidación transcurridos más de cinco años del expediente, resultad ineficaz, pues frente a ella, la actora puede oponer la prescripción de la acción para exigir el pago de la liquidación. Y al no haberlo aceptado el Ayuntamiento, son los Tribunales jurisdiccionales quienes deben declarar la prescripción de la acción cobratoria tributaria”.*

### **3.5.2 Renuncia a la prescripción ganada**

Según el profesor GUERRA REGUERA<sup>52</sup>, la prescripción ganada en el ámbito tributario es irrenunciable conforme a lo dispuesto en el citado artículo 69.2 LGT, que reconoce que la prescripción tributaria debe ser declarada de oficio, lo cual implica que no puede ser renunciante, y descarta cualquier posibilidad de renuncia tácita.

Por el contrario, GÉNOVA GALVÁN afirma que la aplicación de oficio no ha de conducir a pensar que no es posible la renuncia de la prescripción, ya que el Reglamento General de Recaudación<sup>53</sup>, reconoce expresamente la renuncia a la prescripción ganada cuando se produce el pago de la deuda tributaria. En este punto, coincide con el profesor FALCON Y TELLA, quien sostiene que la prescripción es por naturaleza disponible para quién se ve beneficiado por ella, por tanto, la aplicación de oficio, desde esta perspectiva supone simplemente que la prescripción no ha de ser alegada por el beneficiado de la misma, sino que se trata de una norma dirigida a la Administración basada en la prohibición de ejercer las potestades administrativas tendentes a la exigencia de la misma.

Igualmente, el profesor FERREIRO indica que el pago de una deuda prescrita, conociendo el que paga, es válido y admisible, como renuncia a la prescripción ganada, al no haber norma ni principio jurídico tributario que lo impida. Por el contrario, el

---

<sup>52</sup> GUERRA REGUERA M., Aranzadi, Navarra, 1ª ed., 2013. *ob. cit.* pág.311 y ss.

<sup>53</sup> El Reglamento General de Recaudación (1968), regulaba en el art.62.3 (en la actualidad, art. 60.1 RGR) que “puede renunciarse a la prescripción ganada, entendiéndose efectuada la renuncia cuando se paga la deuda tributaria”.

profesor DÍEZ PICAZO defiende que cuando el sujeto paga una deuda prescrita, ignorado que estaba prescrita, puede repetir el pago, pues en este caso “la Administración habría incumplido con el deber establecido en la LGT de aplicarla de oficio<sup>54</sup>”.

Finalmente, el profesor DÍEZ ALEGRÍA<sup>55</sup> mantiene que : “en primer término, que en el ámbito tributario, a diferencia de lo que ocurre en el Derecho civil, la prescripción es una causa de extinción de la obligación que se produce “ope legis” y en la que no juega la voluntad del sujeto pasivo; así entendida la aplicación de oficio, la segunda conclusión es el rechazo de la renuncia a la prescripción, con la expresa observación de no ser aplicable en esta cuestión el Código Civil de manera supletoria, ante la existencia de normas tributaria específicas; la última consecuencia expone el autor es que el pago de una deuda tributaria prescrita no debe siquiera ser considerado como tal pago por no haber una obligación previa y, en caso de realizarse, será en todo caso indebido y repetible”.

Pues bien, esta cuestión de la renuncia de la prescripción ha sido también examinada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo. En un primer momento, el Tribunal había mantenido en la Sentencia de 6 de junio de 1989 que cabía la renuncia expresa o tácita de la prescripción por ser esta renunciable por quien la haya consumado a su favor. Sin embargo, seis años después, en la Sentencia de 8 de febrero de 1995 (RJ 1995, 1007), cambió de criterio y ha fijado la siguiente doctrina:

*“Doctrina que si bien se ajusta a derecho (especialmente, en el campo civil) debe ser rectificadada y completada en el sentido de que, constituyen en el campo tributario una obligación de los órganos administrativos aplicarla de oficio, deben éstos, antes de dar validez a los actos de renuncia tácita, advertir de su obligación de aplicar de oficio la prescripción.”*

Esta nueva doctrina del Tribunal Supremo dio lugar, en su día, a que el Real Decreto 1163/1990 de 21 de septiembre, sobre devolución de ingresos indebidos, estableciera en su art. 7.1º.c) como una causa de devolución de un ingreso indebido, los percibidos

---

<sup>54</sup> Sobre esta cuestión, véase FERREIRO LAPATZA, *La extinción de la obligación tributaria*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 77, ob, cit, pág. 1070.

<sup>55</sup> Ampliamente desarrollado por FERREIRO LAPATZA, *La extinción de la obligación tributaria*, ob.cit. pág.58 y ss citado por VEGA HERRERO, *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990.

después de ejercer la acción para exigir el pago, de deudas tributarias liquidadas por la Administración o autoliquidadas por el propio obligado tributario; así como cuando se hayan satisfecho deudas cuya autoliquidación haya sido realizada hallándose prescrito el derecho de la Administración para practicar la oportuna liquidación, evidenciando una peculiar derogación del principio de renuncia tácita de la prescripción ganada.

Con mayor precisión, la importante Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de mayo de 1989 afirma:

*“Para que pueda entenderse efectuada la renuncia a la prescripción ganada cuando se paga la deuda tributaria es necesario que tal pago se haya realizado con conocimiento de la prescripción y previa la advertencia por parte de la Administración al sujeto pasivo del derecho que le asiste a no pagar la deuda tributaria prescrita, pues sólo en este caso puede entenderse cumplida la obligación de aplicación de oficio de la prescripción, y si, a pesar de ello, el sujeto pasivo paga, tal pago será válido por presumirse la renuncia a la prescripción ganada.”*

En el mismo sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 1997(RJ 1997, 2391) aclara:

*“Esta tesis debe ser rechazada, porque en esta cuestión concreta, difieren la prescripción tributaria y la prescripción civil. Así como no es admisible que un contribuyente pueda dirigirse a la Administración Tributaria ofreciendo pagar un impuesto por cuantía superior a la que se desprende de la normativa vigente, porque la obligación tributaria nace “ex lege” por tanto, no hay posibilidad de admitir obligaciones tributarias nacidas “ex contractu” o “ex voluntatis”, tampoco es admisible que producida la prescripción, es decir, la extinción de la obligación tributaria, también como consecuencia “ex lege”, pueda el contribuyente renunciar a la prescripción ganada, por ello el artículo 67 de la Ley General Tributaria dispone con toda lógica que «la prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo», o sea lo contrario de la regulación civil que contempla la prescripción como una excepción al cumplimiento de la obligación, renunciabile expresa o tácitamente.”*

En resumen, la prescripción tributaria no es renunciabile. Nos fundamos para mantener este carácter irrenunciabile de la prescripción en que la propia Ley General

Tributaria establece expresamente su aplicación de oficio, lo que se traduce en que la Administración no podrá ni liquidar ni exigir el pago de la deuda. Y si a pesar de ello el obligado tributario pagara, no estaríamos, a nuestro juicio, ante una renuncia a la prescripción propiamente dicha sino ante una liberalidad del sujeto.

## IV. CONCLUSIONES

**Primera:** La prescripción es un instituto jurídico que obedece a razones de seguridad jurídica y que deriva de la inactividad del acreedor durante un plazo de tiempo establecido en la Ley.

**Segunda:** La prescripción tributaria es independiente de la del ordenamiento privado. Si bien ambas prescripciones derivan de los mismos fundamentos, las peculiaridades propias del Derecho tributario hace que nos encontremos ante una figura distinta.

**Tercera:** Prescripción y caducidad son figuras jurídicas afines. Su diferencia principal radica en que mientras la caducidad no es susceptible de interrupción, la prescripción sí lo es.

**Cuarta:** Tanto el derecho a liquidar la deuda tributaria como el derecho a exigir su cobro están sometidos a plazos de prescripción y no de caducidad. Así lo establece la Ley General Tributaria cuando declara que prescribirá a los cuatro el derecho de liquidar y el derecho a exigir el pago de la deuda, así como, cuando regula los actos de interrupción, que como hemos visto solo son posibles en los plazos de prescripción.

**Quinta:** El “dies a quo” de la prescripción del derecho a liquidar (que es la que ha sido objeto de estudio en este trabajo) es el día que finaliza el plazo para declarar el tributo, acogiendo así la Ley General Tributaria el criterio de la “actio nata” de tanta raigambre en el Derecho Civil.

**Sexta:** El plazo de prescripción es susceptible de ser interrumpido tanto por actuaciones de la Administración Tributaria como por actos del sujeto pasivo, y causa como efecto, obvio es decirlo, como en toda prescripción, que se vuelva a reanudar el plazo prescriptivo de los cuatro años.

**Séptima:** No cualquier actuación administrativa produce el efecto de la interrupción del plazo de prescripción. Sólo lo provocan aquellas actuaciones que van dirigidas a la determinación de la deuda tributaria y que se realicen con conocimiento formal del sujeto pasivo. Así lo han reconocido la mayoría de la doctrina y la jurisprudencia.

**Octava:** La prescripción tributaria ha de ser apreciada siempre de oficio por la Administración, lo cual es una consecuencia clara del carácter objetivo del fundamento de la prescripción tributaria en el principio de seguridad jurídica.

## V. BIBLIOGRAFÍA

ALBALADEJO. M, *Compendio de Derecho Civil*, Edisofer S.L., Madrid, 13ª ed., 2007.

CANCIO FERNÁNDEZ.R: “*Sofismas y argucias en la interrupción de la prescripción en materia tributaria*”. Quincena Fiscal Aranzadi num.21/2009, BIB 2009\1837

CALVO VÉRGEZ.J, *Las Liquidaciones Tributaria. Problemática actual*, Aranzadi, Navarra, 1ª ed., 2013.

CAZORLA PRIETO L., *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Aranzadi, Madrid, 12ª ed., 2012

ESEVERRI. E, *La Prescripción Tributaria. En la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2012.

ESEVERRI. E: “*Apuntes sobre la prescripción tributaria*”, Civitas, Revista Española de Derecho Financiero.

FALCON Y TELLA.R, *La prescripción en materia tributaria*, Trabajo presentado a la Cátedra de Derecho Financiero de la Universidad de Córdoba, publicado luego con el mismo título en editorial La Ley, Madrid, 1992.

FERREIRO LAPATZA J., *La extinción de la obligación tributaria*”, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 77.

FERREIRO LAPATZA J., *Instituciones de Derecho Financiero*, Marcial Pons, Madrid, 2010.

GÉNOVA GALVÁN: “*La prescripción tributaria*”, Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, nº 57.

GUERRA REGUERA. M, *Prescripción de Deudas Tributarias*, Aranzadi, Navarra, 1ª ed., 2013.

LASARTE C., *Curso de Derecho Civil Patrimonial. Introducción al derecho*, Tecnos, Madrid, 18ª ed., 2012.

MARTÍN CÁCERES A., *La prescripción del crédito tributario*, Tesis doctoral, La Laguna, 1990.

LOZANO SERRANO C., La prescripción de la responsabilidad tributara, Quincena Fiscal, núm. 17/2012, Aranzadi, 2012.

MORENO-TORRES.M y RUÍZ-RICO.J, *Conceptos básicos del Derecho Civil*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 3ª ed., 2009.

PONT MESTRES.M, *La prescripción tributaria ante el derecho a liquidar y el derecho a recaudar y cuestiones conexas*, Marcial Pons, Madrid, 2012.

VEGA HERRERO M., *La prescripción de la obligación tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1990.